

Audience publique du 14 octobre 2004

Recours formé par

Monsieur ..., ...

contre

un **bulletin d'établissement en commun** émis par le **bureau d'imposition Luxembourg 6**

en matière d'impôt sur le revenu

-

Vu la requête, inscrite sous le numéro 17718 du rôle, déposée le 9 mars 2004 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., ingénieur technicien, demeurant à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1999 du 19 juin 2003 relatif à la fixation en commun avec sa mère des revenus de location de biens du chef de deux immeubles en copropriété, émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 juin 2004;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 22 juin 2004 par Monsieur ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie à l'audience publique du 29 septembre 2004.

-

Suite au décès de Monsieur ... en date du 18 juillet 1985, son épouse survivante, Madame ... est devenue usufruitière à 100% et nu-propriétaire à 75% de deux immeubles sis

à ..., tandis que son fils, Monsieur ..., préqualifié, est devenu nu-proprétaire à concurrence de 25% de ces mêmes immeubles. Dans la suite, l'immeuble sis à ..., fut occupé par Madame ... tandis que l'autre immeuble fut loué à des tiers.

Madame ... décéda en date du 19 septembre 1999.

Suite au dépôt, en date du 19 novembre 2001, par Monsieur ... de la déclaration pour l'établissement en commun des revenus de copropriétés de l'année 1999 du chef des revenus perçus en raison de la location de l'immeuble en copropriété de la ... à Luxembourg, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », adressa, concernant l'établissement en commun du revenu de location de biens pour l'année 1999, le 23 mai 2003 à Monsieur ... une information que « *le bureau d'imposition dérogera à votre déclaration sur les points suivants : 1. Voir projet d'imposition annexé* ». Ce projet d'imposition annexé renseignait un revenu net de la location de biens à hauteur de 59.408 LUF et comportait les informations complémentaires suivantes :

« *1) Les recettes nettes ont été taxées à raison de $9 \times 22.000 = 198.000$*

2) Veuillez nous envoyer les pièces probantes ainsi que le détail des frais divers déclarés au montant total de 248.023.- ».

Monsieur ... soumit au bureau d'imposition ses observations et son « *opposition formelle* » par rapport à ce projet d'imposition par courrier recommandé du 10 juin 2003.

Le bureau d'imposition émit en date du 19 juin 2003 à l'égard de la copropriété entre Madame ... et Monsieur ... un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1999, retenant dans leur chef un revenu commun de 59.408 LUF du chef de la location de l'immeuble susvisé, imputé à concurrence de 67.508 LUF à Madame ... et de -8.100 LUF à Monsieur ...

Sa réclamation du 10 juillet 2003 à l'encontre de ce bulletin d'établissement en commun n'ayant pas été toisée par une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, Monsieur ... introduisit, par requête déposée le 9 mars 2004, un recours contentieux à l'encontre dudit bulletin d'établissement en commun du 19 juin 2003.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre un bulletin d'établissement en commun en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Le tribunal a partant compétence pour connaître du recours en réformation dirigé contre le bulletin d'établissement en commun du 19 juin 2003.

Le demandeur sollicite encore à travers le dispositif de sa requête introductive la restitution de l'impôt sur le revenu acquitté en trop suite au bulletin d'établissement critiqué.

La perception de l'impôt se divise en trois phases, à savoir la phase d'assiette, la phase de liquidation de l'impôt et la phase de recouvrement de l'impôt (cf. Jean OLINGER, *Le droit fiscal*, Etudes Fiscales nos 93-95, p. 63). Un bulletin d'établissement en commun, dans la mesure où il comporte les seules détermination des bases d'imposition, ne porte que

sur la première phase. Les questions relatives respectivement à l'obligation du contribuable de régler un solde d'impôt ou son droit de se voir restituer un impôt déjà payé relèvent par contre de la phase de recouvrement.

Dans le cadre de l'impôt sur le revenu et de la réformation d'un bulletin par une instance de recours, le contribuable tire à la fois de l'article 154 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », et du paragraphe 151 AO un droit au remboursement du trop-payé d'impôt sur le revenu. Dès lors que l'administration n'entend pas exécuter le remboursement dans la mesure voulue par le contribuable, elle doit, conformément au paragraphe 150 (2) AO, matérialiser son refus par un bulletin qui constitue ainsi une décision autonome propre à la phase de recouvrement de l'impôt et soumise aux voies de recours prévues par le paragraphe 235, n° 5 AO.

En l'espèce, le tribunal est saisi d'un recours contre un bulletin d'établissement en commun de certains revenus ne comportant aucun élément décisionnel quant à une restitution d'impôt. En l'absence d'une décision de l'autorité compétente, préalablement contestée devant le directeur de l'administration des Contributions directes, sur le remboursement d'un trop-perçu d'impôt sur le revenu au bénéfice des demandeurs et faute de disposition légale investissant le tribunal d'un pouvoir spontané pour ordonner un remboursement d'impôts, le tribunal, bien qu'étant en principe compétent pour connaître de ces contestations, ne saurait connaître à ce stade de la demande en question laquelle doit dès lors être déclarée irrecevable.

Il résulte de ce qui précède que le recours sous analyse encourt l'irrecevabilité en ce qu'il entend voir ordonner une restitution d'impôt, mais est recevable pour le surplus pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Lors des plaidoiries à l'audience, le demandeur a, avant le rapport du juge-rapporteur, soumis au tribunal une note de plaidoirie en arguant qu'elle devrait être reçue par le tribunal en tant que mémoire supplémentaire au motif que le bureau d'imposition n'aurait déposé au greffe les dossiers fiscaux en cause dans l'affaire sous analyse qu'au moment où il aurait déjà envoyé son mémoire en réplique, de manière à l'avoir privé de son droit de présenter ses observations quant au contenu de ces dossiers.

L'article 7, alinéa 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives dispose qu'« *il ne pourra y avoir plus de deux mémoires de la part de chaque partie, y compris la requête introductive* », de manière que la note de plaidoirie constitue en réalité un troisième mémoire déposé à la suite de la requête introductive et du mémoire en réplique et donc en violation dudit article 7, alinéa 1^{er}. S'il est vrai que la date du dépôt des dossiers fiscaux a empêché le demandeur d'y prendre position à travers son mémoire en réplique, il lui aurait incombé de soumettre au président du tribunal ou au président de la chambre appelée à connaître de l'affaire une demande tendant à être autorisé à produire un mémoire supplémentaire en se prévalant de son droit de la défense face aux éléments nouveaux contenus dans lesdits dossiers. Il s'ensuit que la note de plaidoirie doit être écartée des débats.

Quant au fond de son recours, le demandeur renvoie essentiellement aux moyens par lui soumis dans le cadre de sa réclamation du 10 juillet 2003, tout en se référant encore à plusieurs courriers antérieurs.

Le demandeur reproche d'abord au bureau d'imposition d'avoir contrevenu au but du paragraphe 205 (3) AO tendant « *au respect du contradictoire et à la garantie d'un débat éclairé et préalable entre le contribuable et le responsable du bureau d'imposition* ».

compétent avant même l'émission du bulletin d'impôt » en ce que le projet d'imposition du 23 mai 2003 ne renseignerait aucun détail quant aux points sur lesquels le bureau d'imposition envisageait de s'écarter de sa déclaration et que le préposé du bureau d'imposition se serait opposé à tout « *entretien verbal* » avec lui.

Le paragraphe 205 (3) AO dispose que : « *Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äusserung mitzuteilen* ».

Cette disposition met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Le paragraphe 205 (3) AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« *Anspruch auf Gehör* »), tel qu'il résulte du paragraphe 204 (1) AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

En l'espèce, le bureau d'imposition a soumis, en conformité avec le paragraphe 205 (3) AO, par courrier du 23 mai 2003 au demandeur les bases d'imposition desquelles il entendait s'écarter de la déclaration pour l'établissement en commun des revenus de copropriétés de l'année 1999. S'il est vrai que les renseignements communiqués par ce biais se confinent à l'indication matérielle d'une taxation des recettes à un certain montant sans autrement préciser les éléments à la base de ce refus d'admettre le montant inscrit dans la déclaration et ne brillent partant pas par une clarté excessive sur ce point, il n'en reste pas moins qu'en l'espèce, le demandeur, nécessairement conscient des pièces antérieurement par lui soumises au bureau d'imposition, dont le contrat de bail signé avec les locataires et les extraits bancaires concernant les virements mensuels des loyers, était mis en mesure de déceler le refus du bureau d'imposition de reconnaître les montants réduits de loyers documentés par les extraits bancaires et de taxer les recettes à hauteur du loyer annuel découlant du contrat de bail. S'y ajoute que le demandeur a pu user de son droit à faire valoir son point de vue à travers sa lettre du 10 juin 2003 par laquelle il a pris position de manière circonstanciée sans alléguer une impossibilité de compréhension et sans formuler une demande d'informations complémentaires sur ce point. Au-delà d'une telle prise de position écrite, le contribuable ne dispose pas d'un droit à obtenir dans toute hypothèse un entretien oral avec une personne responsable du bureau d'imposition (BECKER-RIEWALD-KOCH, *Abgabenordnung*, 9^e édit. 1965, *ad* § 204, Anm. 6 (4)). Dans la mesure où le demandeur ne fait pas valoir de circonstances spécifiques de nature à rendre un entretien oral indispensable afin de voir le principe du contradictoire respecté, son moyen tiré du non-respect du paragraphe 205 (3) AO laisse d'être fondé.

Le demandeur soutient ensuite que le revenu net de la location de biens pour l'année 1999 aurait dû être fixé à -233.927 LUF, tel que ce montant se trouverait étayé par la déclaration pour l'établissement en commun des revenus de copropriétés pour l'année 1999 déposée par ses soins le 19 novembre 2001.

Dans ce contexte, il critique d'abord la taxation des recettes de location au montant total de 198.000 LUF et affirme que les pièces soumises en annexe à ladite déclaration déposée le 19 novembre 2001 documenteraient exhaustivement l'ensemble des recettes perçues et des frais engagés du chef de la location de l'immeuble sis à Luxembourg, 177,

Il ressort des pièces soumises par le demandeur ensemble avec la déclaration déposée le 19 novembre 2001, et plus particulièrement des copies d'extraits annexées, que le locataire de l'immeuble sis à Luxembourg, 177, ..., lui a réglé du chef des neuf premiers mois de l'année 1999 un montant mensuel de 15.000 LUF, ventilé d'après les éléments en cause en 10.500 LUF au titre de loyer et en 4.500 LUF pour avance sur frais. Les recettes totales des loyers (94.500 LUF) et avances sur frais (40.500 LUF) s'élèvent dès lors, d'après lesdites pièces, au montant total de 135.000 LUF.

Il ressort encore des éléments du dossier que le bureau d'imposition a taxé les recettes de loyers au montant total de 198.000 LUF pour neuf mois, correspondant à neuf loyers mensuels de 22.000 LUF. Les motifs de cette taxation des recettes de loyers à un montant supérieur à celui déclaré par le demandeur ne se dégagent néanmoins pas du dossier et ne sont pas non plus explicités par le délégué du gouvernement.

Il découle des dispositions combinées des paragraphes 205 (1) et (2), 209 (1) et 217 AO que le bureau d'imposition est tenu d'examiner le contenu des déclarations déposées par le contribuable et qu'en cas de doute sur la véracité de cette dernière, il est tenu d'entreprendre des investigations. En principe, le bureau d'imposition devrait ainsi d'abord donner au contribuable l'occasion de compléter et d'explicitier ses déclarations antérieures et ne devrait recourir à des renseignements à fournir par de tierces personnes qu'au cas où les discussions avec le contribuable ne donnent pas de résultat. Une taxation de bases d'imposition n'est admissible que si même les investigations complémentaires ne permettent pas une fixation correcte des recettes ou frais en cause.

En l'espèce, s'il est vrai que, suite au dépôt de la déclaration pour l'établissement en commun déposée le 19 novembre 2001 par le demandeur, celui-ci a été informé, conformément au paragraphe 205 (3) AO, par courrier du 23 mai 2003 quant aux redressements que le bureau d'imposition entendait opérer par rapport à ladite déclaration, il ne ressort pourtant pas des éléments du dossier à disposition du tribunal que le bureau d'imposition aurait attiré plus particulièrement l'attention du demandeur sur ses doutes quant à la véracité du montant de loyers déclaré et documenté et invité le demandeur à explicitier la réalité de la réduction substantielle du loyer mensuel par rapport à celui documenté par le contrat de bail et les motifs à sa base avant de fixer son intention, matérialisée par le projet d'imposition adressé au demandeur en annexe au courrier du bureau d'imposition du 23 mai 2003, de taxer les recettes de loyers à un niveau supérieur à celui figurant dans la susdite déclaration. Alors même que le bureau d'imposition s'est ainsi conformé au texte du paragraphe 205 (3) AO, il a procédé à une taxation de recettes sans autre mesure d'instruction documentée au dossier et sans faire valoir des indices concrets d'un défaut partiel de déclaration de recettes de loyers. Partant, le bureau d'imposition n'était pas en droit de taxer les recettes à un montant supérieur aux recettes déclarées et documentées par le demandeur.

D'un autre côté, s'il est vrai que les montants versés par le locataire à son bailleur en qualité d'avances sur frais et charges ne constituent pas des recettes dans le chef du bailleur mais des postes transitoires, cette qualification est cependant sujette à la condition de la confection d'un décompte entre le locataire et le bailleur comportant une fixation définitive des frais et le cas échéant un solde à rembourser au locataire ou à verser par ce dernier. A défaut d'un tel décompte, les montants versés au cours de l'année d'imposition au titre de telles avances augmentent le loyer brut.

En l'espèce, il découle du courrier du demandeur du 10 juin 2003 qu'« *aucun décompte quant aux charges n'a été réalisé entre propriétaire et locataire ni pour l'exercice dont question ni pour les exercices ultérieurs* ». Dans ces circonstances, le montant de

40.500 LUF versé par le locataire au cours de l'année 1999 comme avances pour frais et charges doit s'ajouter aux loyers déclarés à hauteur de 94.500 LUF.

Il s'ensuit que le bulletin d'établissement en commun entrepris encourt la réformation dans la mesure où le montant des loyers bruts est à fixer non pas à 198.000 LUF, mais à 135.000 LUF.

Le demandeur conteste ensuite le refus du bureau d'imposition, déjà visé dans le projet d'imposition lui adressé le 23 mai 2003, d'admettre la déduction des frais d'obtention divers repris à hauteur de 248.023 LUF dans la déclaration d'impôt déposée le 19 novembre 2001. Il argue à cet égard que « *les frais d'obtention en relation causale avec les recettes de location au montant de 248.023 LUF sont mentionnés en détail aux annexes No 3 à 8* » de la déclaration d'impôt déposée le 19 novembre 2003.

Il ressort du dossier fiscal versé en cause que le demandeur a déposé comme annexes 3 à 6 plusieurs mémoires d'honoraires d'une étude d'avocats d'un import total de 242.673 LUF concernant une affaire judiciaire opposant le demandeur au syndic de la copropriété de l'immeuble sis à Luxembourg, 177, ..., en matière de décomptes de la copropriété. L'annexe 7 à la même déclaration d'impôt renseigne une dépense de 4.220 LUF pour le raccordement à l'antenne collective de l'immeuble en question, tandis que l'annexe 8 documente des frais postaux pour envois recommandés au syndic et aux locataires à hauteur de 1.130 LUF. Etant donné que ces frais se trouvent en rapport économique apparent avec la location de l'immeuble sis à Luxembourg, 177, ..., et que leur réalité n'est pas autrement contestée, il s'ensuit que leur montant total de $(242.673 + 4.220 + 1.130 =) 248.023$ LUF est à qualifier de frais d'obtention déductibles dans le cadre du revenu de location de biens et que le bulletin d'établissement en commun entrepris encourt la réformation dans le sens de cette déduction qui s'ajoute aux seuls autres montants effectivement déclarés par le demandeur.

Le demandeur réclame finalement la répartition de la part des dépenses importantes d'entretien et de réparation imputables à l'année 1999 à concurrence de 75% à sa mère et de 25% à lui-même en sa qualité de nu-propriétaire à concurrence de 25%.

Quant au régime de répartition des parts des dépenses importantes imputable à l'année 1999, l'article 108bis LIR dispose dans son paragraphe (1) que « *le nu-propriétaire est réputé acquérir les revenus du bien qui est grevé de l'usufruit et les céder à l'usufruitier* ». Le nu-propriétaire est ainsi considéré, en matière d'impôt sur le revenu, comme ayant la pleine propriété du bien grevé d'usufruit et comme en retirant directement les fruits et l'usufruitier ne dispose que d'un droit de créance envers lui pour obtenir la cession des fruits. Au vu de la qualité de plein propriétaire ainsi attribuée au nu-propriétaire, il doit également être considéré comme supportant économiquement la dépréciation du bien en cause et les dépenses requises pour maintenir la substance du bien.

Les dépenses importantes d'entretien et de réparation sont définies par l'article 1^{er} alinéa 2 du règlement grand-ducal du 31 juillet 1980 portant exécution de l'article 108, dernière phrase LIR comme « *les dépenses engagées pour tous les travaux ayant pour objet de maintenir ou de remettre l'immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal sans modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial si leur montant dépasse la moitié du loyer annuel perçu* ». Ces dépenses doivent partant être considérées comme tendant au maintien de la substance du bien considéré et comme étant imputables en principe, conformément à l'article 108bis LIR, au nu-propriétaire (cf. également Norbert FEHLEN in ETUDES FISCALES n° 77, ad art. 108bis, n° 108bis.04, p. 609).

En l'espèce, étant donné que Monsieur ... est nu-propiétaire à concurrence de 25% de l'immeuble sis à Luxembourg, ..., il est en droit de se prévaloir d'un quart de la part des dépenses importantes relatives à cet immeuble imputable à l'année 1999, donc du montant de $(50.023 \times 25\% \times 9/12 =) 9.379$ LUF.

Il se dégage de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours sous analyse est partiellement fondé et que le bulletin d'établissement en commun entrepris du 19 juin 2003 encourt la réformation en ce sens que les recettes de loyers sont à fixer au montant de 135.000 LUF, que le montant total des frais ci-dessus visés à hauteur de 248.023 LUF est à qualifier de frais d'obtention déductibles dans le cadre du revenu de location de biens - s'ajoutant aux seuls autres montants effectivement déclarés par le demandeur - et que le revenu imputé à Monsieur ... est à réduire du montant de 9.379 LUF, le revenu imputé à Madame ... étant à augmenter du même montant.

Au vu de l'issue au fond du litige et plus particulièrement du fait que le demandeur a succombé en partie de ses moyens, il y a lieu de faire masse des frais et de les imputer à raison de la moitié au demandeur et de l'autre moitié à l'Etat.

La demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur est à rejeter comme non fondée, étant donné que les conditions légales afférentes ne se trouvent pas vérifiées en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,
déclare le recours irrecevable en ce qu'il tend à la restitution d'un trop-perçu d'impôt,
écarte des débats la note de plaidoirie déposée à l'audience par le demandeur,
reçoit le recours en réformation en la forme pour le surplus,
au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du bulletin d'établissement en commun entrepris du 19 juin 2003, dit que le bulletin d'établissement en commun entrepris du 19 juin 2003 encourt la réformation en ce sens que les recettes de loyers sont à fixer au montant de 135.000 LUF, que le montant total des frais ci-dessus visés à hauteur de 248.023 LUF est à qualifier de frais d'obtention déductibles dans le cadre du revenu de location de biens - s'ajoutant aux seuls autres montants effectivement déclarés par le demandeur - et que le revenu imputé à Monsieur ... est à réduire du montant de 9.379 LUF, le revenu imputé à Madame ... étant à augmenter du même montant,

renvoie l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent,

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur,

fait masse des frais et les impute à raison de la moitié au demandeur et de l'autre moitié à l'Etat.

Ainsi jugé par:

M. CAMPILL, vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 14 octobre 2004 par le vice-président en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

CAMPILL